Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 34836 du rôle
Inscrit le 7 juillet 2014

Audience publique du 10 juin 2015

Recours formé par
la société d'exercice libéral à responsabilité limitée unipersonnelle
..., …,
et Madame ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu la requête inscrite sous le numéro 34836 du rôle et déposée le 7 juillet 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-François Findling, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société d'exercice libéral à responsabilité limitée unipersonnelle ..., établie et ayant son siège social à F-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de … sous le numéro …, représentée par son gérant actuellement en fonction, et de Madame ..., domiciliée à F-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 avril 2014 ayant déclaré irrecevable la réclamation datée au 3 février 2014, introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, tous émis le 4 septembre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 octobre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en sa plaidoirie à l'audience publique du 3 juin 2015.

Par courrier daté au 3 février 2014, la société d'exercice libéral à responsabilité limitée ..., agissant par Maître ..., domicilié à …, introduisit au nom et pour le compte de la société d'exercice libéral à responsabilité limitée unipersonnelle ..., ci-après désignée par « ... », et de Madame ... une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, tous émis le 4 septembre 2013.

Par décision du 7 avril 2014, référencée sous le numéro du rôle …, le directeur déclara irrecevable ladite réclamation pour tardiveté.

Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 11 février 2014 par Me ..., F-…, au nom de la dame ..., F-…, ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011 émis le 4 septembre 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les bulletins litigieux ont été mis à la poste sous pli fermé le 4 septembre 2013 ;

Considérant qu'aux termes du § 89 AO, la notification du bulletin est censée accomplie par la remise à la poste au cas où, comme en l'espèce, le contribuable n'a pas désigné de mandataire postal ;

Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

que la requête, datée le 3 février 2014 et entrée le 11 février 2014, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 4 décembre 2013 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable ;

PAR CES MOTIFS

dit la requête irrecevable. […] »

Par requête déposée le 7 juillet 2014 au greffe du tribunal administratif, ... et Madame ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 7 avril 2014.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8, paragraphe (1) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal administratif est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, les demanderesses font valoir que pour qu'un délai soit opposable, il faudrait qu'il soit expressément mentionné et être porté à la connaissance du contribuable. Or, ni le courrier de transmission du 29 avril 2013, ni les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, ni les courriers ultérieurs n'auraient mentionné le délai de réclamation et encore moins l'existence d'un délai de distance au profit des non-résidents.

Elles en concluent que le délai de réclamation n'aurait pas commencé à courir, de sorte que la réclamation devait être déclarée recevable.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est au tribunal de constater à cet égard, de concert avec la partie étatique, qu'aux termes du § 89 AO, la notification d'un bulletin de l'impôt sur le revenu est censé accompli epar la remise à la poste au cas où le contribuable n'a pas désigné de mandataire postal au Luxembourg. Etant donné qu'il ne ressort ni des pièces versées par les demanderesses ni du dossier administratif, dont la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 déposée par Madame ..., que cette dernière ou encore ..., ait désigné un mandataire postal au Luxembourg, le tribunal est amené à conclure que le délai pour introduire une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, qui ont été remis à la poste le 4 septembre 2013, tel que soutenu par la partie étatique et non contesté par les demanderesses, a, en principe, commencé à courir à partir de cette date en vertu du § 89 AO précité.

Etant donné qu'aux termes du § 83 AO, ce délai est un délai de forclusion, le délai pour introduire un recours contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011 litigieux a, en principe, expiré le 4 décembre 2013.

Par voie de conséquence, la réclamation, datée au 3 février 2014, entrée à l'administration des contributions directes le 11 février 2014, est, en principe, irrecevable *ratione temporis*.

Quant au moyen des demandeurs qu'un délai ne saurait courir à l'encontre d'une personne qui n'en a pas eu connaissance, le tribunal est amené à conclure, au regard des pièces du dossier administratif, et notamment des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, et des explications de la partie étatique qui n'ont pas été utilement contestées par les demanderesses, que les instructions sur les voies de recours, dont celles relatives à une réclamation au sens du § 228 AO, ont figuré sur les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, de sorte qu'elles ont été valablement porté à la connaissance des demanderesses et que, partant, elles leur sont opposables.

Finalement, les demandeurs, en ce qui concerne leurs critiques par rapport à la décision déférée ayant déclaré irrecevable la réclamation datée au 3 février 2014, donnent à considérer que les bulletins litigieux seraient erronés quant à l'identité du contribuable. En effet, Madame ... aurait exercé au sein d'une société d'exercice libéral, de sorte que ce serait cette personne morale qui serait, le cas échéant, redevable de l'impôt.

Ainsi, les bulletins de l'impôt sur le revenu litigieux auraient été adressés à un contribuable erroné.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est au tribunal de constater que la question de savoir si Madame ... ou ... sont à considérer comme contribuables imposables, le cas échéant, au Luxembourg, est une question de fond, étrangère à celle de la recevabilité de la réclamation *ratione temporis*, de sorte que le moyen afférent est à rejeter comme étant inopérant.

Dans la mesure où la décision déférée se limite au constat de l'irrecevabilité de la réclamation précitée du 3 février 2014 et que le tribunal est limité, quant à l'étendue de son analyse, à l'objet de la décision déférée, les moyens au fond présentés par les demanderesses sont à rejeter pour être inopérants.

Il suit de l'ensemble de ces considérations, que le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne les demanderesses aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 10 juin 205 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10.06.2015
Le greffier du tribunal administratif